

# 最 高 行 政 法 院 判 決

112年度再字第44號

再 審 原 告 江 芝 妍 ( 原 名 江 青 樺 )

訴 訟 代 理 人 邱 奕 賢 律 師

再 審 被 告 財 政 部 中 區 國 稅 局

代 表 人 樓 美 鐘

上 列 當 事 人 間 綜 合 所 得 稅 事 件 ， 再 審 原 告 對 於 中 華 民 國 112 年 10 月 19 日 本 院 111 年 度 上 字 第 568 號 判 決 ， 提 起 再 審 之 訴 ， 本 院 判 決 如 下 ：

## 主 文

一、再審之訴駁回。

二、再審訴訟費用由再審原告負擔。

## 理 由

甲、程序部分：

按對於終審法院之判決有所不服，除合於法定再審原因得提起再審之訴外，不容以其他之方法聲明不服，故不服終審判決而未依再審之程序為之者，仍應視其為再審之訴，而依再審程序調查裁判。本件再審原告提出「行政訴訟聲請再審狀」對於本院確定判決聲明不服，依上說明，仍應視其為提起再審之訴，而依再審程序調查裁判，先予敘明。

乙、實體部分：

一、緣再審原告於102及103年度綜合所得稅結算申報，分別列報源自大胖子國際餐飲事業有限公司（下稱大胖子公司）之財產交易收入新臺幣（下同）110,652元、必要費用及成本0元、所得額110,652元，及執行業務收入750,000元、必要費用及成本0元、所得額750,000元，並於民國104年8月24日補申報102年度財產交易所得20,700,000元、繳納稅款及加計利息共8,218,530元；107年度綜合所得稅結算申報，列報源自大胖子飲食店及大胖子公司（下合稱2家營利事業）之財產交易收入28,800,000元、必要費用及成本171,851,161元及所得額0元；再審被告依據查得資料，認再審原告及其配

01 偶以96,000,000元出售本人與借名登記股東持有2家營利事  
02 業之100%出資額，價款分期於102、103、107年度（下合稱  
03 系爭年度）收取10,200,000元、57,000,000元及28,800,000  
04 元，轉正其103年度申報之執行業務所得為財產交易所得，  
05 因再審原告無法證明其成本及必要費用，乃參照財政部訂定  
06 行為時個人證券交易所得或損失查核辦法（下稱查核辦法）  
07 第19條規定，及財政部98年9月22日台財稅字第09804558720  
08 號令訂定之「非中華民國來源所得及香港澳門來源所得計入  
09 個人基本所得額申報及查核要點」（下稱查核要點）第16  
10 點，按分期收取價款之20%，核算系爭年度財產交易所得分  
11 別為2,040,000元、11,400,000元及5,760,000元，併同其餘  
12 調整歸課核定再審原告102及103年度綜合所得總額5,089,83  
13 2元及11,712,401元、應補稅額578,801元及3,454,811元，  
14 扣除各該年度原補（退）稅額，核算102年度退還稅額112,0  
15 91元、103年度補徵應納稅額3,580,668元，另核定107年度  
16 綜合所得總額6,296,127元、補徵應納稅額1,254,920元，並  
17 以再審原告係查獲後（調查基準日：104年7月14日）始補報  
18 繳102年度綜合所得稅，與行為時（下同）稅捐稽徵法第48  
19 條之1規定不符，審認再審原告102及103年度短漏報所得之  
20 違章成立，各按所漏稅額578,801元及3,454,811元，處以0.  
21 5倍罰鍰289,400元、1,727,405元。再審原告不服系爭年度  
22 之補稅及102、103年度罰鍰（下合稱更正核定），於109年2  
23 月6日對102年度綜合所得稅之核定申請復查，復於同年3月2  
24 5日、4月8日接連對102至103年度綜合所得稅及罰鍰、107年  
25 度綜合所得稅事件申請復查（嗣再審原告就102年度綜合所  
26 得稅事件，以再審被告逾2個月仍未作成復查決定，於109年  
27 4月9日繕具訴願書，經由再審被告向財政部提起訴願），循  
28 序提起行政訴訟，並聲明：1.訴願決定、原處分（含復查決  
29 定及更正核定）均撤銷。2.請求判決102及103年度綜合所得  
30 稅財產交易無所得額及罰鍰。經臺中高等行政法院110年度  
31 訴字第98號判決（下稱原判決）駁回，復經本院111年度上

01 字第568號判決（下稱原確定判決）駁回其上訴確定在案。  
02 再審原告仍不服，以原確定判決有行政訴訟法第273條第1項  
03 第1款所定事由，提起本件再審之訴。

04 二、再審原告起訴意旨略謂：

05 (一)原處分之核課依據係再審被告以108年11月29日中區國稅法  
06 二字第1080013047號函，認定原核定（即第1次核定）欠缺  
07 法令依據，並指示參酌比照查核要點第16點及查核辦法第19  
08 條規定。惟再審被告已確認系爭財產交易實際成交價格為9  
09 6,000,000元，申報附有憑證單據成本費用為33,751,827  
10 元，故再審原告能提出成本及必要費用證明文件者，超過實  
11 際成交價格的三分之一以上比例，則原處分以再審原告未能  
12 提出成本及必要費用證明文件為核課基礎，顯與事實不符，  
13 其參酌比照認事用法顯有違誤。又再審被告108年11月29日  
14 中區國稅法二字第1080013047號函所參酌比照之成本及必要  
15 費用標準，即以實際成交價格之20%計算所得額，與鈞院92  
16 年度判字第1737號判決有違。而查核要點及查核辦法均非所  
17 得稅法第14條第1項第7類第1款規定，亦非所得稅法授權而  
18 訂定之法規命令，復非納稅者權利保護法（下稱納保法）第  
19 3條第3項規定所述，主管機關解釋所得稅法第14條第1項第7  
20 類第1款法律原意所發布之行政規則及解釋函令。復查決定  
21 及更正核定僅敘明再審原告未能提出成本及必要費用證明文  
22 件，故參酌比照查核要點第16點及查核辦法第19條規定，財  
23 產交易按實際成交價格之20%計算所得額，但未依納保法第  
24 14條第1項規定，以書面敘明系爭財產交易所得係推計課  
25 稅，原確定判決認原處分（含復查決定及更正核定）並無違  
26 誤，顯然違反租稅法律主義，且未記明其論斷，構成不備理  
27 由之違法。況東山稽徵所依再審原告申報之成本費用，於10  
28 7年11月26日已作成第1次核定，已能確定財產交易所得為2  
29 1,956,071元，而無納保法第14條第1項規定，課稅基礎經調  
30 查仍不能確定，得推計課稅情形之適用。又倘若得推計課  
31 稅，復查決定及更正核定按實際成交價格之20%計算所得

01 額，根本並非推計課稅。而再審原告申報成本費用附有憑證  
02 單據金額為33,751,827元（包括買受人王勝志102年12月31  
03 日申報之財產目錄固定資產成本費用11,268,590元及102年  
04 度其他成本費用21,410,099元，暨107年度起訴相關費用1,0  
05 73,138元），而再審原告申報102年度附有憑證單據成本費  
06 用為32,678,689元（=33,751,827元-1,073,138元），加  
07 上2家營利事業資本額2,100,000元，故倘若是推計課稅，10  
08 2年度附有憑證單據成本費用為34,778,689元，107年度附有  
09 憑證單據成本費用為1,073,138元。系爭財產交易收入為96,  
10 000,000元，推計課稅對於前述附有憑證單據之102、107年  
11 度而言，係與推計具有關聯性之一切重要事項，應予斟酌，  
12 則依合理客觀的認定，根本不可能有20%的所得。另其餘未  
13 附有憑證單據成本費用為60,148,173元（=96,000,000元-  
14 34,778,689元-1,073,138元），如以未附有憑證單據收入6  
15 0,148,173元按20%計算，推計其所得額為12,029,635元，  
16 較復查決定及更正核定之財產交易收入96,000,000元之20%  
17 所得額為19,200,000元，更合理客觀適切，更符合納保法第  
18 11條第1項、第14條第2項、第3項及第15條規定。再者，102  
19 年度財產交易收入為10,200,000元，縱先不計算再審原告已  
20 申報未附有憑證單據成本費用金額，僅採計前述102年度附  
21 有憑證單據已確定之成本費用34,778,689元，則該年度損失  
22 24,578,689元（=10,200,000元-34,778,689元），亦證明  
23 該年度無財產上增益，亦即無所得額；103年度財產交易收  
24 入為57,000,000元，經減除102年度附有憑證單據成本費用  
25 餘額24,578,689元，縱按收入之20%計算，該年度所得為6,  
26 484,262元（103年度全年收入57,000,000元-有憑證單據成  
27 本費用餘額24,578,689元=未附有憑證單據收入32,421,311  
28 元，32,421,311元×20%=6,484,262元），相較復查決定及  
29 更正核定之103年度所得為11,400,000元，合理客觀適切，  
30 更符合納保法第11條第1項、第14條第2項、第3項及第15條  
31 規定。原確定判決所適用之查核要點及查核辦法顯然與本件

01 應適用之所得稅法第14條第1項第7類第1款規定相違背，適  
02 用法規顯有錯誤。

03 (二)又再審原告102年度財產交易收入10,200,000元減除成本費  
04 用76,800,000元(=96,000,000元×80%，即按全部收入之8  
05 0%計算)，該年度財產上並無增益，乃損失66,600,000  
06 元。再依所得稅法第17條第1項第2款第3目第1細目規定，10  
07 3年度財產交易收入57,000,000元減除成本費用(餘額)66,  
08 600,000元，該年度財產上亦無增益(57,000,000元-66,60  
09 0,000元=-9,600,000元，即仍有損失9,600,000元)。至10  
10 7年度財產交易有無所得額，基於行政救濟不利益變更禁止  
11 原則，成本費用不得低於76,800,000元，經減除歸屬於10  
12 2、103年度成本費用外，尚有損失9,600,000元，原處分違  
13 反租稅法律主義暨違背論理法則及經驗法則，且涉及課徵程  
14 序違法。又再審被告認系爭財產交易之成本費用為76,800,0  
15 00元，減除107年度之成本費用1,073,138元後，其餘75,72  
16 6,862元，均為再審原告於102年11月30日過戶前經營2家營  
17 利事業之成本費用，則102年度財產交易損失為65,526,862  
18 元(=10,200,000元-75,726,862元)，該年度並無財產上  
19 增益，再依所得稅法第17條第1項第2款第3目第1細目規定，  
20 再審原告102年度財產交易損失為65,526,862元，扣除103年  
21 度財產交易收入57,000,000元，尚有財產交易損失8,526,86  
22 2元(=65,526,862元-57,000,000元)，則該年度亦無財  
23 產上增益。另再審原告102年度財產交易收入10,200,000  
24 元，與買受人王勝志於102年12月31日申報大胖子公司102年  
25 度財產目錄刊載之再審原告固定資產成本費用11,268,590元  
26 相減計算後，該年度財產上並無增益(10,200,000元-11,2  
27 68,590元=-1,068,590元)。再者，再審被告罔顧再審原告  
28 附憑證單據之成本費用有33,751,827元，減除102年度財產  
29 交易收入10,200,000元，尚有附憑證單據之成本費用餘額2  
30 3,551,827元(=33,751,827元-10,200,000元)，可於103  
31 年度扣除，則再審原告103年度財產交易收入57,000,000

01 元，其中之23,551,827元，既然每張憑證單據有實際支付金  
02 額可稽，依論理法則及經驗法則，不可能有20%之所得額，  
03 原處分顯然違背租稅法律主義、量能課稅原則、客觀淨所得  
04 原則，亦與納保法第11條及第15條規定相違背，要難符合鈞  
05 院108年度大字第3號裁定。復按再審被告所屬東山稽徵所  
06 （下稱東山稽徵所）107年11月26日第1次核定製作之「江青  
07 樺案-財產交易所得計算表」，東山稽徵所所認之系爭財產  
08 交易成本費用金額74,043,929元（此外尚有財產目錄固定資  
09 產成本費用11,268,590元），大於再審原告102、103年度財  
10 產交易收入之總額67,200,000元（=10,200,000元+57,00  
11 0,000元），故再審原告102、103年度財產交易均為損失，  
12 並無財產上增益。準此，原確定判決顯然忽略102、103年度  
13 財產交易均無所得額及罰鍰之事實，竟違背不利益變更禁止  
14 原則，而認102、103年度財產交易所得額2,040,000元及11,  
15 400,000元，暨罰鍰289,400元及1,727,405元，並無違誤，  
16 適用法規顯有錯誤。

17 (三)按鈞院96年度判字第1845號判決：「按成本收益配合原則係  
18 指當某項收益已經在某一會計期間認列時，所有與該收益之  
19 產生有關的成本均應在同一會計期間轉為費用，以便與收益  
20 配合而正確的計算損益。」系爭財產交易所得之計算，應依  
21 所得稅法第14條第1項第7類第1款規定之計算方法，即同一  
22 年度的成本費用應在有關連性的同一年度收入項下減除，且  
23 遍查所得稅法，並無法律明文規定綜合所得稅之財產交易  
24 「應按其各年度收取價款比例，分攤各年度之成本費用」。  
25 惟復查決定及更正核定係按財產交易各年度收入比例，分攤  
26 各年度之成本費用，無法正確的計算同一會計期間之損益，  
27 且缺乏法律依據。原確定判決與司法院釋字第493號解釋及  
28 鈞院96年度判字第1845號判決意旨相違背，且其所適用之核  
29 課法規顯然與本件應適用之核課法規相違背，適用法規顯有  
30 錯誤。

01 (四)大胖子公司係再審原告1人出資，大胖子公司所有生財器  
02 具、物品，包括11,268,590元固定資產等一切所有財產，均  
03 屬再審原告1人所有，與大胖子飲食店獨資營利事業之所有  
04 財產，本質均相同，原確定判決並未具體載明大胖子公司固  
05 定資產11,268,590元，不得於計算再審原告財產交易所得  
06 時，列為成本費用扣除之理由及法律依據；而依所得稅法第  
07 14條第1項第7類第1款規定，大胖子公司之11,268,590元固  
08 定資產，屬再審原告出售2家營利事業其中1家之財產，因改  
09 良該項資產（財產）而支付之一切費用，依法可列為成本費  
10 用扣除，原確定判決所適用之核課法規顯然與本件應適用之  
11 核課法規相違背，適用法規顯有錯誤。

12 (五)102、103年度更正核定係於109年1月6日作成，107年度核定  
13 係於109年2月10日作成，再審原告自104年10月16日起至107  
14 年11月30日，於第1次核定階段提出之20份書函與更正核定  
15 無關連，縱再審原告於復查階段提出補充理由書，亦為納稅  
16 者單方面的意見陳述，與納保法第11條第4項、第12條第1項  
17 前段及行政程序法第102條、第104條第1項規定，應由稅捐  
18 稽徵機關以書面通知納稅者，載明調查或備詢之事由及範  
19 圍，給予納稅者事先說明機會之行為不同，復查決定課稅及  
20 處罰程序不合法。準此，原確定判決所適用之法規顯然與本  
21 件應適用之法規相違背，適用法規顯有錯誤等語，為此請求  
22 1.原確定判決及原判決廢棄。2.訴願決定、原處分（含復查  
23 決定及更正核定）均撤銷。3.請求判決102及103年度綜合所  
24 得稅財產交易無所得額及罰鍰。

25 三、再審被告未提出聲明及答辯。

26 四、本院查：

27 (一)按行政訴訟法第273條第1項第1款所謂適用法規顯有錯誤，  
28 係指依確定的事實適用法規錯誤而言，且必須是原確定判決  
29 所適用之法規與該案應適用之法規相違背，或其見解與司法  
30 院解釋、憲法法庭裁判，或本院大法庭裁判意旨有所牴觸

01 者，始足當之。故關於法律上見解之歧異，再審原告對之縱  
02 有爭執，亦難謂為適用法規顯有錯誤，而據為再審之理由。

03 (二)原確定判決駁回再審原告於前程序之上訴，其理由略謂：

04 1.依原判決附表（編號1至17）所示，再審原告所獲對價給  
05 付96,000,000元，並非僅僅基於出售「出資額」，另亦涉  
06 及有形固定資產設備、供營業使用之古董藝術品、無形資  
07 產商標權、菜單配方及烘焙特調技術等，且有關財產交易  
08 所得之計算，另亦涉及修繕工程支出、請求價金尾款起訴  
09 相關費用等成本費用。析言之，再審原告出售「所持有之  
10 各種財產」（內含出資額、固定資產設備、無形資  
11 產……），其等「事物本質」迥然不同，而且系爭2家營  
12 利事業之資本額，總計2,100,000元，僅占全部出售價金9  
13 6,000,000元之2%，再審原告主張其出售者，並非全部為  
14 未上市櫃股權，絕大部分為個人資金所購置之資產設備，  
15 不應適用查核要點及查核辦法予以推估，即非全然無據。  
16 再審被告未慮及再審原告出售「所持有之各種財產」之  
17 「事物本質」迥然不同，及系爭2家營利事業之資本額，  
18 占全部出售價金之比例甚微（僅2%）等重要因素，援引  
19 查核辦法第19條第1項第1款第2目及查核要點第16點規  
20 定，比照出售「股票」價格96,000,000元，一律按各期收  
21 取價款之20%，推計再審原告出售系爭2家營利事業（內  
22 含出資額、固定資產設備、無形資產……）之財產交易所  
23 得，該推計本件所得額之方法本身，尚難認屬客觀、合  
24 理、適切，核與納保法第14條第1項及第2項及所得稅法第  
25 14條第1項第7類第1款之規範旨趣未合。原判決肯認再審  
26 被告參照查核辦法第19條第1項第1款第2目及查核要點第1  
27 6點規定，按各期收取價款之20%，推計核定本件再審原  
28 告財產交易所得，其所持法律見解，容有未洽，惟尚不影  
29 響判決之結果（如後述），仍應予維持。

30 2.原審經斟酌全辯論意旨及調查證據結果，敘明再審原告主  
31 張出賣2家營利事業應扣除之成本費用項目、金額，及再

01 審被告審查剔除之金額與說明理由，均詳列如原判決附表  
02 （編號1至17）所示，原審於逐項審查與說明理由後，以  
03 經證明確定之成本費用即原判決附表編號1資產設備33,75  
04 1,827元、編號4起訴相關費用1,073,138元、編號17營利  
05 事業資本額2,100,000元，共36,924,965元，縱加計原審  
06 認定金額尚有疑義未經證明屬實之部分，即編號2、3之9  
07 5、99年度修繕工程等支出10,010,166元、99年度修繕工  
08 程等支出6,896,700元，或編號5商標專用權5,000,000  
09 元，本件成本費用計58,831,831元，財產交易所得係37,1  
10 68,169元，亦較再審被告依2家營利事業實際成交價格96,  
11 000,000元之20%核定之財產交易所得19,200,000元為  
12 高，並不利於再審原告，乃維持再審被告之更正核定。惟  
13 原審對於原判決附表所列下述項目，及另筆資產負債表帳  
14 載「股東往來7,700,000元」有無清償之審認，有如下不  
15 當：1.原判決附表編號1資產設備所列大胖子公司102年11  
16 月30日資產負債表所示固定資產合計11,268,590元，因係  
17 屬大胖子公司之固定資產，並非屬再審原告或大胖子飲食  
18 店獨資營業事業之所有財產，該部分尚非得於本件計算再  
19 審原告財產交易所得時，列為成本費用扣除，原判決就該  
20 部分予以列計扣除，尚有未洽。2.原判決附表編號2、3所  
21 示95、99年度修繕工程等支出之金額，及編號5商標專用  
22 權之價值數額，均有待證明，固非無見，惟應進一步調查  
23 並認定上揭修繕工程等支出及商標專用權部分，可扣除之  
24 成本費用究為若干，尚未允洽。3.有關再審原告曾於初核  
25 時主張102年11月30日大胖子公司資產負債表帳載「股東  
26 往來7,700,000元」部分，依再審原告於102年11月5日與  
27 王勝志簽訂之契約書第3條約定：「本契約2家標的公司之  
28 權益自102年12月1日起歸屬於乙方（即訴外人王勝志）所  
29 有，亦即102年11月30日前之應收及應付帳款與若有任何  
30 負債者，均歸甲方所有及負責清償給付……。」若再審原  
31 告清償大胖子公司帳載負債項下的股東往來7,700,000

01 元，則可增加大胖子公司股東權益淨值7,700,000元，因  
02 而使大胖子公司股東對大胖子公司剩餘財產分派請求權之  
03 經濟利益增加7,700,000元，故應可將再審原告清償該公  
04 司負債項下的股東往來7,700,000元計入出售財產之成  
05 本，此攸關本件財產交易所得之計算，原審亦未依職權闡  
06 明並調查釐清，亦有未妥。惟縱將該股東往來7,700,000  
07 元，加計為本件財產交易所得之成本費用，亦不影響判決  
08 結果。原判決就附表（編號1至17）各項目成本費用之審  
09 查，除上揭部分未臻允當，就其餘所示各項目成本費用之  
10 審查結果，原判決業敘明其判斷之依據及得心證之理由，  
11 並就再審原告在原審之論據，何以不足採取，分別予以指  
12 駁，並無違反證據法則、經驗法則或論理法則等情事。從  
13 而，原判決維持再審被告之更正核定，駁回再審原告於原  
14 審之訴之結論，經核尚無違誤。

15 3. 上訴意旨主張再審原告申請復查起至復查決定止，再審被  
16 告未依納保法第12條第1項規定，以書面通知再審原告，  
17 載明調查或備詢之事由及範圍，給予再審原告事先說明之  
18 機會，於法有違云云。惟原判決已敘明再審原告固主張再  
19 審被告違法未予事先說明之機會，且未曾以書面通知再審  
20 原告一節；然再審被告已辯述「東山稽徵所就再審原告出  
21 售2家營利事業股權已多次函詢再審原告、再審原告自104  
22 年10月16日起至107年11月30日就其出售2家營利事業課稅  
23 事宜陸續提出20份書函，於復查階段亦提出復查申請書及  
24 多份補充理由書」等語；此經原審查核東山稽徵所通知再  
25 審原告檢具證明文件、備詢、提示相關成本費用具體事證  
26 等資料，及再審原告提出說明書、補充說明書、財產交易  
27 補充說明書暨成本費用申報書、書函等屬實，核與卷內所  
28 附證據尚無不合。是再審原告主張再審被告未依法以書面  
29 通知再審原告，給予再審原告事先說明之機會，於法有違  
30 云云，尚非可採。

01 4.上訴意旨主張東山稽徵所原核定成本費用金額計74,043,9  
02 29元，依所得稅法第14條第1項第7類第1款規定之年度所  
03 得稅計算方法，各個年度內之財產上增益課徵所得稅，即  
04 應以各個年度收入減除成本費用等於所得額之方法計算所  
05 得額，再審原告絕大部分成本費用均係於102年11月30日  
06 以前支出，本件成本費用扣除應在與收入間具有關連性之  
07 102年度減除，方符合真實必要合理之要件，則再審原告1  
08 02年度財產交易收入10,200,000元減除已認定成本費用7  
09 4,043,929元，等於財產交易損失63,843,929元，又103年  
10 度財產交易收入為57,000,000元，扣除102年度財產交易  
11 損失63,843,929元，仍有財產交易損失餘額6,843,929  
12 元。因此，再審原告102及103年度綜合所得稅財產上均無  
13 增益，並無財產交易所得，更正核定之計算方式反而使各  
14 該年度財產交易只有增益沒有損失，顯違背經驗法則，其  
15 結果對再審原告反而不利，原判決認更正核定及復查決定  
16 合法，顯已違背法令云云。惟我國綜合所得稅之課徵，係  
17 以收付實現制為原則，即對於已實現之所得課稅，且採年  
18 度課稅原則，對於納稅義務人稅捐負擔能力之衡量，係以  
19 一年度為其時間單位，即在年度課稅原則之下，國家對於  
20 納稅義務人依個別年度內之財產上增益課徵所得稅。又基  
21 於量能課稅原則及其具體化之客觀淨所得原則，必須計算  
22 出客觀淨值，才能作為稅基課稅。原判決依法認定本件再  
23 審原告及其配偶以96,000,000元於102年11月5日出售系爭  
24 2家營利事業，價款係分期於系爭年度，各收取10,200,00  
25 0元、57,000,000元及28,800,000元，此亦為再審原告所  
26 不爭，雖再審原告主張絕大部分成本費用支出之年度為10  
27 2年度，惟所得全部價款96,000,000元，既屬出售系爭2家  
28 營利事業財產之對價，且價款係分期於系爭年度收取，則  
29 其成本費用縱係於出售日102年11月5日前即已支出，亦應  
30 按其各年度收取價款比例，分攤各年度之成本費用，始屬  
31 合理，而符合收入與成本費用配合原則。上訴意旨核係對

01 收入與成本費用配合原則之誤解，乃其一己主觀之見解，  
02 並非可採。

03 5. 原判決論明再審被告已舉證證明再審原告及其配偶於102  
04 年11月5日以總價96,000,000元出售再審原告與借名登記  
05 股東持有之2家營利事業之100%股權予王勝志，且價款分  
06 期於系爭年度收取10,200,000元、57,000,000元及28,80  
07 0,000元之課稅構成要件事實，茲因再審原告就主張之部  
08 分成本費用，未盡協力義務，且再審原告辦理其102、103  
09 年度綜合所得稅結算申報，未據實申報各該年度財產交易  
10 所得額，核有應注意、能注意而未注意之過失，又其於查  
11 獲後始補報繳上開102年度綜合所得稅，無稅捐稽徵法第4  
12 8條之1第1項自動補報繳免罰規定之適用；是再審被告依  
13 所得稅法第110條第1項規定，及參據稅務違章案件裁罰金  
14 額或倍數參考表，按102及103年度所漏稅額處0.5倍罰鍰2  
15 89,400元及1,727,405元，並無不合等情，於法洵無違誤  
16 等語。

17 (三)按所得稅法第9條規定：「本法稱財產交易所得及財產交易  
18 損失，係指納稅義務人並非為經常買進、賣出之營利活動而  
19 持有之各種財產，因買賣或交換而發生之增益或損失。」第  
20 14條第1項第7類第1款規定：「個人之綜合所得總額，以其  
21 全年下列各類所得合併計算之：……第7類：財產交易所得：  
22 凡財產及權利因交易而取得之所得：一、財產或權利原  
23 為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成  
24 本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之  
25 餘額為所得額。」可知，財產交易所得包括各種財產因「買  
26 賣」或「交換」所生增益，均屬財產交易所得之課稅客體。  
27 本於量能課稅原則，所得課稅應以收入減除成本及必要費用  
28 後的客觀淨值，而非所得毛額，作為稅基。此項要求，於各  
29 類所得之計算均應有其適用（司法院釋字第745號理由書第6  
30 段參照）。又納保法第14條規定：「（第1項）稅捐稽徵機  
31 關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為

01 維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據  
02 及計算資料。（第2項）稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與  
03 推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切  
04 之方法為之。……」經核本件原處分之合法性如何，繫之於  
05 原判決附表編號1至17所列之項目，其中實際得以自再審原  
06 告及其配偶出售2家營利事業所獲對價96,000,000元中，扣  
07 除之成本、費用為若干？及再審原告曾於初核時主張「本件  
08 交易除股權交易外，尚包括股東往來債權之移轉、先減除後  
09 再計算交易損益」，則有關102年11月30日大胖子公司資產  
10 負債表帳載「股東往來7,700,000元」應否計入成本予以扣  
11 除等爭點，此經原確定判決審酌兩造之攻防方法而確定，並  
12 進而逐項論斷所持法律上之理由。原確定判決指明再審被告  
13 未慮及再審原告實際出售標的尚包括商標專用權、菜單配方  
14 及烘焙特調技術等無形資產，且有關財產交易所得之計算，  
15 涉及修繕工程支出、向買方起訴請求價金尾款之相關費用等  
16 成本費用等，「事物本質」迥然不同，又系爭2家營利事業  
17 之資本額，占全部出售價金之比例甚微（僅2%）等重要因  
18 素，原判決認再審被告援引查核辦法第19條第1項第1款第2  
19 目關於證券交易所得，及查核要點第16點關於財產交易所得  
20 等規定，一律按各期收取價款之20%推計再審原告之財產交  
21 易所得，此一推計方法本身，尚難認屬客觀、合理、適切，  
22 而與納保法第14條第1項、第2項，及所得稅法第14條第1項  
23 第7類第1款之規範旨趣未合，故認原判決肯定再審被告所使  
24 用之推計方法為合法一節，容有未洽。亦即原確定判決並未  
25 逕予適用前開查核要點及查核辦法，其所持理由係指本件財  
26 產交易所得應覈實認定成本、費用若干而予以扣除，惟因再  
27 審被告乃以交易所得之20%計算本件財產交易之客觀淨所  
28 得，其結果反較有利於再審原告（詳後述），因而維持原判  
29 決。再審理由指摘原確定判決適用前開查核要點及查核辦  
30 法，為適用法規顯有錯誤云云，顯屬誤解，難以成立。

01 (四)又原確定判決逐項審酌原判決附表編號1至17所列之項目，  
02 指摘原判決就以下項目之認定，雖有未當：1.原判決附表編  
03 號1資產設備所列大胖子公司102年11月30日資產負債表所示  
04 固定資產合計11,268,590元：此項資產因係屬大胖子公司之  
05 固定資產，並非屬再審原告或大胖子飲食店獨資營業事業之  
06 所有財產，該部分尚非得於本件計算再審原告財產交易所得  
07 時，列為成本費用扣除，原判決就該部分予以列計扣除，尚  
08 有未洽。2.原審既認定再審原告主張原判決附表編號2、3所  
09 示95、99年度修繕工程等支出之金額，及編號5商標專用權  
10 之價值數額，應自交易所得中扣除，尚非全然不可採，惟有  
11 待證明其金額、價值等，則原審應進一步調查並認定上揭修  
12 繕工程等支出及商標專用權之價值，可予扣除之成本費用究  
13 為若干，乃竟未予調查認定，即有未洽。3.有關再審原告曾  
14 於初核時主張102年11月30日大胖子公司資產負債表帳載負  
15 債項下「股東往來7,700,000元」部分，如經再審原告予以  
16 清償，應可將該7,700,000元計入本件財產交易之成本，原  
17 審亦未依職權闡明並調查釐清，故有未妥，惟縱認將該金額  
18 予以計入成本費用並加以扣除，仍不影響判決結果等語。可  
19 知原確定判決認為本件應自財產交易所得扣除之成本、費  
20 用，應覈實認定，不應以推計方式為之，並以原判決附表編  
21 號1中11,268,590元部分為大胖子公司所有，且已帳列為該  
22 公司之固定資產，並非再審原告因持有大胖子公司股權所支  
23 出之成本，故該部分不得於計算本件財產交易所得時，列為  
24 成本費用扣除。惟基於原處分以再審原告無法證明其成本及  
25 必要費用，而依查核辦法第19條第1項第1款第2目，及查核  
26 要點第16點規定，按交易所得價款之20%推計再審原告之財  
27 產交易所得，亦即按交易所得價款之80%計算成本為76,80  
28 0,000元；較之逐項從寬認定應予扣除之成本費用為高，其  
29 項目包括：原判決附表編號1資產設備22,483,237元（即再  
30 審被告已認定之33,751,827元-原確定判決認不應扣除之11,  
31 268,590元）、編號2修繕工程等支出10,010,166元、編號3

01 修繕工程等支出6,896,700元、編號4起訴相關費用1,073,13  
02 8元、編號5商標專用權5,000,000元、編號17營利事業資本  
03 額2,100,000元，及清償大胖子公司負債項下的股東往來7,7  
04 00,000元，共計55,263,241元（=22,483,237元+10,010,1  
05 66元+6,896,700元+1,073,138元+5,000,000元+2,100,0  
06 00元+7,700,000元）。其結果原處分所認定之客觀淨所得  
07 較覈實從寬認定扣除成本、費用之所得為低，較利於再審原  
08 告。原確定判決復本於我國綜合所得稅之課徵，係以收付實  
09 現制為原則，並以自1月1日起至同年12月31日止為一課稅年  
10 度，自應按再審原告實際收受本件財產交易所得之時間，計  
11 入當年度之所得。又基於量能課稅原則及其具體化之客觀淨  
12 所得原則，必須計算出客觀淨值，才能作為稅基課稅，因認  
13 原判決認定原處分依再審原告分期取得買方支付之交易價  
14 金，於取得年度按所得金額之20%計算淨所得，亦即於10  
15 2、103、107年度取得分期價金時始予扣除所得價金之80%  
16 為成本、費用，方符收入與成本費用配合原則，因而維持原  
17 判決以原處分為合法之結果。經核原確定判決本於收付實現  
18 制及收入與成本費用配合原則，按再審原告實際取得分期價  
19 金之年度，核算系爭年度關於本件財產交易之客觀淨所得，  
20 核與司法院釋字第377號解釋文所指明「個人所得之歸屬年  
21 度，依所得稅法第14條及第88條規定並參照第76條之1第1項  
22 之意旨，係以實際取得之日期為準，亦即年度綜合所得稅之  
23 課徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原因是否發生  
24 於該年度。」及前揭司法院釋字第745號解釋理由所闡述，  
25 不論何類所得，應以收入減除成本及必要費用後的客觀淨  
26 值，作為稅基之意旨均相符合，並無適用法規顯有錯誤之情  
27 事。至司法院釋字第493號解釋，係宣告財政部83年2月8日  
28 台財稅第831582472號函說明三，就營利事業之應稅所得與  
29 免稅所得如何分擔其成本、費用，採以收入比例作為分攤基  
30 準之計算方式，符合所得稅法第24條第1項規定意旨，係屬  
31 合憲，與本件案情或所應適用之法律無關；本院96年度判字

01 第1845號判決則係關於營利事業所得稅結算申報債券利息收  
02 入，應否扣除債券溢價攤銷數之個案見解，並非法規、司法  
03 院解釋、憲法法庭裁判或本院大法庭裁判。再審原告主張原  
04 確定判決與司法院釋字第493號解釋、本院96年度判字第184  
05 5號判決意旨相違背，所適用之核課法規與本件應適用之核  
06 課法規亦相違背，為判決適用法規顯然錯誤云云，顯屬乏  
07 據。再審原告其餘再審理由係本於一己之誤認，任擇成本費  
08 用之項目、金額，予以加減，稱其並無所得，又指摘再審被  
09 告係收受再審原告單方之意見陳述，而未通知提供再審原告  
10 陳述意見之機會，課稅及裁罰程序違法，故原確定判決為適  
11 用法規顯有錯誤云云，乃就事實認定之爭執，及提出相歧之  
12 法律見解，要難據之謂為原確定判決適用法規顯有錯誤。

13 (五)綜上，再審原告提起本件再審之訴，為顯無再審理由，應予  
14 駁回。

15 五、據上論結，本件再審之訴為無理由。依行政訴訟法第278條  
16 第2項、第98條第1項前段，判決如主文。

17 中 華 民 國 113 年 10 月 9 日

18 最高行政法院第一庭

19 審判長法官 胡 方 新

20 法官 簡 慧 娟

21 法官 張 國 勳

22 法官 林 欣 蓉

23 法官 李 玉 卿

24 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

25 中 華 民 國 113 年 10 月 9 日

26 書記官 高 玉 潔